

ніше визначити зміст правовідношення притримання, але і виявити особливості прав та обов'язків його сторін, обставини, які їх обумовлюють. Сподіваємося, врахування зроблених висновків при застосуванні притримання на практиці дозволить уникнути помилок та ефективно захистити законні інтереси кредитора при дотриманні прав боржника.

Список літератури: 1. Цивільне право України: Академічний курс: Підруч.: У 2-х т./За заг.ред. Я. М. Шевченко. Вид.2-ге, доп. і перероб. Т.1. Загальна частина. К., 2006. 2. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М., 1974. 3. Сарбаш С. В. Право удержания как способ обеспечения исполнения обязательств. Изд.2-е, исправленное. М., 2003. 4. Якушина Л. Н. Проблемы, связанные с применением права удержания как способа обеспечения исполнения обязательств//Вестник Волжского университета им.В.Н.Татищева. Серия «Юриспруденция». Вып.12. Тольятти, 2000. 5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Научно-практический комментарий/ Отв. ред. Т. Е. Абова, А. Ю. Кабалкин, В. П. Мозолин. М., 1996. 6. Южанин Н. В., Рыбаков В. А. Удержание как способ обеспечения исполнения обязательств//Юрист. 2002. № 2. 7. Труба А. Н. Субъективное право удержания и пределы его осуществления: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03/Уральская академия государственной службы. Екатеринбург, 2006. 8. Римское частное право / Под ред. И. Б. Новицкого, И. С. Перетерского. М., 1948. 9. Южанин Н. В. Проблемы удержания как способа обеспечения исполнения обязательств//Юрист. 2000. № 12. 10. Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Книга первая: Общие положения: Изд. 2-е, испр. М., 2000. 11. Латыев А. Н. Объем понятия владения в современном гражданском праве// Арбитражные споры. 2005. № 2. 12. Цивільний кодекс України: Коментар/За заг.ред. Є. О. Харитонов, О. М. Калітенко. Одеса, 2003. 13. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України: У 2 т./За відповід. ред. О. В. Дзери (кер. авт. кол.), Н. С. Кузнецової, В. В. Луця. К., 2005. Т.ІІ. 14. Новицкий И. Б. Сделки. Исковая давность (Курс советского гражданского права). М., 1954. 15. Комментарий к Гражданскому кодексу Украины. Том II / Под ред. разработчиков проекта ГК А. Довгерта, Н. Кузнецовой, О. Подоприторы и др. Х., 2005. 16. Победоносцев К. П. Курс гражданского права. Первая часть: Вотчинные права. М., 2002. 17. Гонгало Б. М. Учение об обеспечении обязательств. М., 2004. 18. Цивільний кодекс України. Постатейний коментар у двох частинах. Ч.1/ Керівники авторського колективу та відповідальні редактори проф.А. С. Довгерт, проф. Н. С. Кузнецова. К., 2005. 19. Южанин Н. В. Удержание как способ обеспечения исполнения обязательств: дисс...канд. юрид. наук: 12.00.03. Рязань, 2001. 20. Рогач О. Притримання як спосіб забезпечення виконання зобов'язань// Підприємництво, господарство, право. 2003. № 12. 21. Якушина Л. Н. Удержание в системе способов обеспечения исполнения обязательств: Автореф. дисс...канд.юрид.наук: 12.00.03/Самарская государственная экономическая академия Казань, 2002. Екатеринбург, 2006. 22. Матвієнко Н. Притримання речі як один із способів забезпечення виконання зобов'язань//Юридичний журнал. 2005. № 3.

Надійшла до редакції 10.01.07

О. М. Мінаєва

СПІВВІДНОШЕННЯ СТРУКТУРНИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Аналізу категорії юридичного (правового) обов'язку приділялася значна увага у фундаментальних наукових дослідженнях провідних фахівців у теорії права. Центральними в теорії податкового права є проблеми, пов'язані як із самою категорією «податковий обов'язок», так і з визначенням її поняття та складових. Така

інтерпретація виступатиме підґрунтям дослідження, але слід зазначити, що загальнотеоретичні розробки у сфері правового регулювання, правового обов'язку, правовідносин і дослідження цивільно-правового терміна «зобов'язання» також використовуються. Питання співвідношення структурних елементів податкового обов'язку є дуже актуальним у сучасних реаліях розбудови демократичної держави. Чітке розуміння взаємодії структурних елементів даної категорії, безумовно, приведе до більш ефективного виконання функцій держави у сфері публічних фінансів, сприятиме вдосконаленню і розвитку національної податкової системи.

Вивченню питань, пов'язаних із податковим обов'язком, приділялася значна увага вітчизняних і зарубіжних учених-фінансистів, зокрема А. В. Бризгаліна, О. Ю. Грачової, В. І. Гурєва, Д. А. Кобильніка, Ю. О. Крохіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, М. О. Перепелиці, С. Г. Пепеляєва, Є. В. Порохова, Н. І. Хімичевої, А. І. Худякова, С. Д. Шаталова. Праці названих учених послужили базою цього дослідження й будуть використані при тлумаченні поняття «податковий обов'язок», виокремленні його складових, їх класифікації, вивченні розвитку (виникнення, зміни і припинення) розглядуваної категорії.

Аналіз змісту податкового обов'язку повинен виходити з того, що дослідженню підлягає різновид родової конструкції обов'язку взагалі. Характеристика обов'язку в галузі оподаткування не виключає наявності загальних рис, притаманних обов'язку в цілому. Обов'язок традиційно розуміють як коло дій, покладених на кого-небудь і безумовних для виконання [1, с. 442]. Безумовність виконання – одна з основоположних рис, які визначають сутність будь-якого обов'язку, в тому числі й юридичного. Серед науковців існують різні підходи до визначення поняття та сутності юридичного обов'язку. Слід, на наш погляд, взяти до уваги думку М. І. Матузова з цього приводу. Під правовим обов'язком теоретик права розуміє встановлену законом точну міру суспільно необхідної, найбільш розумної та доцільної поведінки, спрямовану на задоволення інтересів суспільства та особистості [2, с. 151]. С. Ф. Кечекян визначає юридичний обов'язок як «обумовлену вимогою, що міститься в нормах права, та забезпечену державним примусом необхідність певної поведінки» [3, с. 60]. Саме необхідність, певна невідворотність виконання дій обумовлює природу обов'язку. Тому вельми слушним є акцент на примусі щодо виконання певних дій при визначенні поняття юридичного обов'язку зобов'язаної особи.

Важливою ознакою саме правового обов'язку є примусова сила держави, яка забезпечує його виконання. При цьому слід зазначити, що необхідність стосовно юридичного обов'язку слід розуміти в якості повинності, заснованої на вимогах юридичних

норм, а не в сенсі об'єктивної закономірності [4, с. 126]. Не зовсім в даному випадку можна погодитися з С. С. Алексєєвим, який зазначає: «Зобов'язана особа повинна вчинити дії тільки так, а не інакше: іншого вибору в межах даного правовідношення у неї немає» [4, с. 126]. Зауваження стосується двох аспектів. По-перше, у зобов'язаної особи в рамках імперативного веління виконання тієї чи іншої настанови, виконання обов'язку є можливість вибору варіанту виконання, засобу виконання обов'язку у найбільш зручній формі. Нариклад, виконання обов'язку зі сплати податку передбачає вибір платником найбільш зручного способу цієї сплати. З цією метою законодавство пипускає в окремих випадках і не зовсім зручну, певним чином суперечливу стосовно природи податку форму – виконання обов'язку зі сплати податку в натуральній формі. По-друге, зобов'язана особа завжди має вибір між виконанням та невиконанням податкового обов'язку. Але негативні наслідки невиконання обов'язку, забезпечені примусовою силою держави, переважно значніші, ніж якась певна вигода, яку платник отримує при його невиконанні. Це змушує платника завжди робити вибір на користь виконання обов'язку.

Податковому обов'язку як різновиду правового обов'язку притаманні всі риси останнього. Разом з тим, податковий обов'язок має деякі особливості, що обумовлені специфікою податково-правового регулювання. Але перш, ніж перейти до детального аналізу податкового обов'язку, хотілося б зробити декілька зауважень. Перше з них стосується використання як деякими авторами, так і законодавцем категорії «податкового зобов'язання» для позначення змісту податкового регулювання.

Необхідною умовою для дослідження поняття податкового обов'язку є визначення його складових, їх класифікація. На сьогодні серед представників фінансово-правової науки немає єдиного підходу до проблеми визначення, характеристики і класифікації складових податкового обов'язку платника податків і зборів. Поряд з цим, більшість учених, які досліджували категорію податкового обов'язку, погоджуються принаймні з деякими положеннями. По-перше, на кожного зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин безпосередньо покладається конституційний обов'язок платити податки і збори. По-друге, виключно законами встановлюються порядок, терміни, розміри і способи цієї сплати. Щодо інших положень, які характеризують податковий обов'язок, існує велика кількість варіацій [5, с. 336; 6, с. 42, 43, 55–56; 7, с. 105–107; 8, с. 244–246; 9, с. 168–171; 10, с. 160, 168–169; 11, с. 60].

Чимало питань викликає сама природа, сутність податкового обов'язку та й узагалі податкових відносин. Деякі вчені сутність податкових відносин вбачають у тому, що відповідно до податкового законодавства у платника податків вилучається в Державний

бюджет відповідна частина майна в грошовій формі. Таку позицію відбито й у ст. 57 Конституції Російської Федерації, яка встановлює, що кожний зобов'язаний платити законно встановлені податки і збори. Фактично положення цієї статті аналогічні змісту ст. 67 Конституції України. Складно погодитися з таким тлумаченням податкового обов'язку відразу за декількома причинами. По-перше, категорія податкового обов'язку охоплює значно ширше коло понять, ніж вилучення певної грошової суми у доход держави. По-друге, застосування самого терміна «вилучення» має відтінок примусовості, тоді як податковий обов'язок у багатьох випадках виконується добровільно. По-третє, як ми вже зазначали, крім сплати податку, податковий обов'язок включає ще інші складові.

До того ж подібне твердження обумовлює виникнення декількох зауважень і на межі податкового та бюджетного регулювання. По-перше, дійсно частина майна платників в грошовій формі сплачується у відповідні фонди. Переважно такими фондами є бюджети. Виходячи з цього, доцільним уявляється акцент на тому, що ці кошти надходять як до державного, так і до місцевих бюджетів, а не виокремлювати виключно державний бюджет. По-друге, якщо йдеться про позиції російських фахівців у цій галузі, мабуть недоречно виключати ті напрямки, шляхом яких формується позабюджетні фонди. Стосовно України такий акцент не має сенсу, тому що з прийняттям Бюджетного кодексу України окреме існування позабюджетних коштів за межами спеціального фонду бюджету виключено.

На окрему увагу заслуговує й питання зв'язку виникнення й наявності податкового обов'язку з податковою правоздатністю. Окремі науковці вбачають між цими поняттями нерозривний зв'язок, при цьому стосовно правоздатності зазначають, що здатність мати податкові права й нести податкові обов'язки, що визнається однаковою мірою за всіма фізичними особами (резидентами й нерезидентами). Податкова правоздатність фізичної особи виникає в момент народження і припиняється зі смертю [6, с. 55–56; 12, с. 33–35]. Погоджуючись у цілому з положеннями автора відносно моменту виникнення податкової правоздатності, вважаємо за необхідне уточнити ще деякі питання. Так, не зовсім зрозуміло при такому підході, що робити з правоздатністю юридичних осіб з огляду на те, що у визначенні згадується правоздатність лише фізичних осіб. Не слід забувати, що платниками податків є також юридичні особи, як прямо встановлено в ст. 4 Закону України «Про систему оподаткування»: платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) визнаються юридичні і фізичні особи, на яких відповідно до законів України покладається обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [13]. Слід погодитися з тим, що податки мають бути загальними, тобто до участі в

платежі податків повинні бути залучені всі особи й господарства, що перебувають під охороною даної держави, тобто всі суб'єкти податкових правовідносин як носії суб'єктивних прав та обов'язків [8, с. 34].

Зміст податкової правоздатності В. І. Гурєєв убаचाє в можливості фізичних осіб (резидентів і нерезидентів) мати майно (рухоме й нерухоме) у власності; мати право користуватися майном (наприклад, за договором оренди – нежилим приміщенням, за кредитним договором – коштами та ін.); виконувати відповідну роботу й одержувати певний прибуток від неї. Виходячи з цього, вчений робить висновок, що податкова правоздатність є похідною від цивільно-правової [6, с. 55–56]. З цим, на наш погляд, важко погодитися. Податкова правосуб'єктність має власну природу і специфіку, обумовлену імперативним методом регулювання, певний відокремлений характер, який багато в чому залежить від переваги обов'язків над правами у правовому статусі платників податків, різниця між якими відсутня при диспозитивному методі регулювання цивільних відносин [14, с. 55].

Н. І. Хімічева не виділяє складових податкового обов'язку й використовує формальний підхід при аналізі обов'язків платників податків – досліджує їх згідно з нормативним закріпленням [15]. Безумовно, характеристика складових податкового обов'язку необхідна насамперед для комплексного теоретичного розуміння розглядуваної категорії. Разом з тим, чітке законодавче закріплення складових податкового обов'язку створює додаткові гарантії правового захисту платників податків. Визначення в законі вичерпних переліків прав і обов'язків позбавляє можливості контролюючі органи розширено трактувати зазначені положення нормативного акта і, відповідно, зловживати своїми правами. Платник, навпаки, може і повинен точно знати обсяг своїх податкових обов'язків, які він має виконати. Слід відзначити, що, на відміну від російського законодавства, законодавством України передбачено вичерпний перелік обов'язків платників [13], що, безсумнівно, є позитивним моментом.

Отже, Н. І. Хімічева при аналізі податкового обов'язку вирізняє дві групи обов'язків платників податків. Перша з них включає наступні обов'язки:

- 1) сплачувати законно встановлені податки;
- 2) стати на облік у податкові органи, якщо такий обов'язок передбачено Кодексом;
- 3) вести у встановленому порядку облік своїх доходів (витрат) та об'єктів оподаткування, якщо такий обов'язок передбачений законодавством про податки;
- 4) подавати в податковий орган за місцем обліку в установленому порядку податкові декларації за тими податками, які вони

зобов'язані сплачувати, якщо такий обов'язок передбачено законодавством про податки та збори;

5) подавати податковим органам та їх посадовим особам у випадках, передбачених чинним Кодексом, документи, необхідні для обчислення і сплати податків;

6) виконувати законні вимоги податкового органу про усунення виявлених порушень законодавства про податки та збори, а також не перешкоджати законній діяльності посадовців податкових органів при виконанні ними своїх службових обов'язків;

7) надавати податковому органу необхідну інформацію й документи у випадках і в порядку, передбачених Кодексом;

8) протягом 4-х років забезпечувати збереження даних бухгалтерського обліку та інших документів, які необхідні для обчислення і сплати податків, і які підтверджують отримані доходи (для організацій – також понесені витрати) і сплачені (утримані) податки;

9) виконувати інші обов'язки, передбачені законодавством про податки та збори [15, с. 285].

До другої групи Н.І. Хімічева відносить так звані додаткові обов'язки для організацій та індивідуальних підприємців, що полягають у письмовому повідомленні податковим органам:

1) про відкриття або закриття рахунків – у десятиденний термін;

2) про участь у російських чи іноземних організаціях – у строк не пізніше одного місяця з дня початку цієї участі;

3) про всі відокремлені підрозділи, створені на території Російської Федерації, – у строк не пізніше одного місяця з дня їх створення, реорганізації чи ліквідації;

4) про припинення своєї діяльності, оголошення неспроможності (банкрутства), ліквідацію або реорганізацію – у строк не пізніше 3-х днів з дня прийняття такого рішення;

5) про зміну свого місцезнаходження – у строк не пізніше 10-ти днів з моменту такої зміни [15, с. 286].

На наш погляд, така диференціація обов'язків у межах комплексної системи податкового обов'язку вимагає деякого уточнення. Перш за все, хотілося б зробити застереження щодо неоднакового позначення нормативних актів, якими має бути встановлений той чи інший обов'язок. Так у пунктах 2, 5 і 7 основних елементів обов'язків йдеться про випадки, передбачені Податковим кодексом Російської Федерації, а в пунктах 3, 4 й 9 – про випадки, передбачені законодавством про податки та збори. З огляду на значну кількість нормативних актів, що регулюють податкові відносини, вважаємо, що не слід застосовувати щодо закріплення обов'язків платників конструкцію «передбачених законодавством про податки і збори» [12, с. 60–62]. Для ефективного регулювання податкового обов'язку усі його складові мають бути за-

кріплені в одному нормативному акті, з чітким однозначним формулюванням та відповідними механізмами забезпечення виконання. Але це вже, безумовно, більше завдання законодавця.

Слід зазначити, що чинне податкове законодавство України вже зробило спробу ввести в дію даний принцип. У ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» серед принципів оподаткування названо принцип доступності, який передбачає доступність норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів), можливість їх чіткого й однозначного розуміння. Відповідно до цього, не допускається розмитості, нечіткості й незрозумілості формулювань та їх різночитання. Більше того, ч. 2 ст. 57 Конституції України закріплює, що закони та інші нормативно-правові акти, які визначають права й обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення в порядку, встановленому законом. При цьому важливо не тільки офіційно опублікувати текст того чи іншого нормативного акта, а й відбити в ньому положення, які були б зрозумілі й доступні будь-якому платнику податків.

На наш погляд, слід погодитися з А. О. Храбровим, який зазначає, що логічною виступає побудова обов'язків платника за динамікою їх виникнення. Так, здійснити сплату податку неможливо без попередньої постановки на податковий облік, а також без ведення у встановленому порядку податкової звітності [12, с. 63–64]. Поділ Н.І. Хімичевою на два блоки елементів обов'язків, наведений вище, хоч і відбиває позицію законодавчого регулювання цього питання, на нашу думку, не повною мірою відбиває весь комплекс обов'язків платника податків. Крім цього, здається, що такий перелік є вельми широким і надто деталізованим. Фактично, всі додаткові елементи обов'язків виступають наслідком, а точніше – складовими обов'язку з податкового обліку (постановки на облік, податкової реєстрації). Відкриття рахунків, участь в інших підприємствах, створення відокремлених підрозділів, зміна місцезнаходження повинні відбиватися в податковому обліку суб'єкта, тому й розглядати їх необхідно як одну із складових податкового обов'язку як комплексної категорії.

Протилежної позиції дотримується С. Г. Пепеляєв. У цілому погоджуючись з існуванням комплексу обов'язків платників у сфері оподаткування, він вважає, що підґрунтям правового статусу платника податків є основний обов'язок, передбачений статтею 57 Конституції Російської Федерації. Усі інші встановлені обов'язки платника податків так чи інакше спрямовані на забезпечення неухильного, правильного і своєчасного виконання цього основного обов'язку [10, с. 160, 169]. Безумовно, така логіка також прийнятна й у цілому відповідає об'єктивній дійсності. Головна мета оподаткування – надходження грошових коштів до бюджету; го-

ловний обов'язок, відповідно – сплата податку, тобто внесення сум цих коштів на певні визначені рахунки. Все інше є ніби оболонкою, зовнішнім оформленням внутрішнього змісту. Дійсно, цілком можливо сказати про позитивний результат виконання податкового обов'язку, якщо підприємство, наприклад, не повідомило про припинення своєї діяльності, оголошення неспроможності (банкрутства), ліквідацію або реорганізацію в строк не пізніше 3-х днів з дня прийняття такого рішення. Разом з тим, неможливе виконання обов'язку зі сплати податку без попереднього виконання облікових обов'язків, коли незрозуміло, яка сума має бути внесена до бюджету, в який термін, а головне – ким.

М. П. Кучерявенко розглядає податковий обов'язок в широкому та вузькому його сенсі. На думку вченого, ця категорія має складні природу і внутрішню структуру: її складають три взаємозалежних і взаємодоповнюючих складових, за відсутності яких ця категорія існувати взагалі не може. Цими складовими є обов'язки:

- з ведення податкового обліку;
- зі сплати податків і зборів;
- з податкової звітності.

Податковий обов'язок, на думку М. П. Кучерявенка, може бути диференційований і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку і збору. Сукупність же подібних обов'язків складатиме комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому сенсі [16, с. 406–407].

В основному погоджуючись із концептуальним підходом до розмежування широкого та вузького розуміння податкового обов'язку, вважаємо, що це положення потребує деякої корекції. З огляду на складність і системність податкового обов'язку як правового явища та значне розмаїття аргументованих позицій учених відносно змісту й складових поняття «податковий обов'язок» [5, с. 336–337; 6, с. 20, 406–407; 10, с. 160, 169; 12, с. 63–64; 15, с. 285–287], досить важко визначити певний однозначний орієнтир, ідеальний варіант вирішення цієї проблеми. Виходячи з цього, ми вважаємо доцільним все ж таки взяти за основу позицію М. П. Кучерявенка щодо аналізу двох розумінь податкового обов'язку і спертися на законодавчу позицію, згідно з якою в широкому значенні податковий обов'язок включає фактично необхідність виконання комплексу дій відносно двох елементів: сплати податку та податкової звітності. Причому основою, стрижнем податкового обов'язку є, безумовно, обов'язок зі сплати податку, а податкова звітність – його доповненням, заключною стадією, при реалізації якої платник повідомляє податкові органи та інших владних суб'єктів податкових правовідносин про своєчасне виконання першочергового обов'язку зі сплати податку. Такий підхід

відбито й у ст. 67 Конституції України, ч. 2 якої встановлює: «Сі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». Не звертаючи уваги на деякі неточності конституційного положення, на яких ми зупинялися вище, слід зазначити, що акцент на необхідності виконання комплексу обов'язків з податкової звітності є дуже доречним. Щоправда, цей комплекс не зводиться виключно до подачі декларації – існують й інші форми податкової звітності.

Що стосується обов'язку з податкового обліку, який також є одним із найважливіших серед усього комплексу обов'язків платників податків, то навряд чи слід повністю вклюдати його до змісту поняття «податковий обов'язок», навіть у широкому значенні. Скоріше можна говорити про податковий облік як про певну підготовчу стадію в податковому процесі, на якій формуються передумови виникнення податкового обов'язку. Методами податкового обліку визначаються відповіді на два найголовніші запитання відносно виконання основоположного обов'язку зі сплати податку: «хто?» і «скільки?». Відповідно до цього, недоцільно взагалі говорити про виникнення податкового обов'язку **до** (виділено – О. М.) вирішення принаймні першого з цих питань. Податковий обов'язок не може виникнути «взагалі», без вказівки на якогось учасника податкових правовідносин; він завжди чітко персоналізований, тобто неминуче прив'язаний до певного суб'єкта. А це, в свою чергу, неможливо до отримання ним статусу платника податків, що не відбувається без залучення механізмів податкового обліку.

Список літератури: 1. Ожегов С. И. Словарь русского языка / Под ред. Н. Ю. Шведовой, изд. 4-е. М., 1997. 2. Матузов Н. И. Правовая система и личность. Саратов, 1987. 3. Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. 4. Алексеев С. С. Общая теория права. В 2-х т. Т.2. М., 1982. 5. Налоги и налоговое право: Учебник / Под ред. А. В. Брызгалова. М., 1998. 6. Гуреев В. И. Российское налоговое право. Учебник. М., 1997. 7. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. 8. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. Х., 2001. 9. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н. П. Кучерявенко. Х., 2003. 10. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. 11. Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. М., 1996. 12. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку. Дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2004. 13. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // Від. Верхов. Ради України. 1991. № 39. Ст. 510. 14. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. Х., 2003. 15. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М., 1999. 16. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III. Учение о налоге. Х., 2005.

Надійшла до редколегії 02.02.07